

ПРЕДИЗВИКАТЕЛСТВА ПРЕД НОВОТО СЧЕТОВОДНО ЗАКОНОДАТЕЛСТВО*

Доц. д-р Росица Симеонова
Гл. ас д-р Румяна Михайлова
Гл. ас д-р Диана Крумова

Резюме

В настоящата студия *целта* е насочена към изследването на новите постановки в счетоводното законодателство, които пораждаат предизвикателства, породени от определени противоречия при тяхното тълкуване и евентуални проблеми при прилагането им. *Изследователските задачи*, които подпомагат реализирането на поставената цел, се свеждат до: открояване на новите моменти, слабостите и недостатъците в Закона за счетоводството; критичен анализ на измененията, направени в системата на Националните счетоводни стандарти; и разкриване на възможности за прилагането на новия СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*.

От казаното дотук може да се изведе *изследователската теза*: на база на направените изследвания в областта на новото счетоводно законодателство да се установят противоречията, слабостите и недостатъците в нормативните актове и да се формулират насоки и виждания за тяхното подобряване при бъдещите им актуализации. В студията са разгледани новите моменти в счетоводното законодателство и противоречията както в Закона за счетоводството, така и между закона и поднормативните актове (НСС) и между Общите разпоредби към НСС и конкретни счетоводни стандарти. Посочени са *възможностите* за отстраняването им, а така също и *насоките*, в които да се усъвършенстват. Акцентира се на особеностите на новия СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* и неговото прилагане.

Ключови думи: счетоводно законодателство, Закон за счетоводството, Национални счетоводни стандарти, категории предприятия, счетоводна база.

JEL: M 41.

* Участието на авторите е, както следва: доц. д-р Росица Симеонова – резюме, въведение, т. 1, т. 2 и заключение; гл. ас д-р Румяна Михайлова – т. 3 (50 на сто); гл. ас д-р Диана Крумова – т. 3 (50 на сто).

CHALLENGES FACING THE NEW ACCOUNTING REGULATIONS

Assoc. Prof. Rositsa Simeonova, Ph.D.
Chief Assist. Prof. Romyana Mihaylova, Ph.D.
Chief Assist. Prof. Diana Krumova, Ph.D.

Abstract

This paper *aims* to study the new formulations in the accounting regulations that give rise to challenges posed by certain contradictions in their interpretation and potential problems in their implementation. The *research tasks* that support the realization of the objective set boil down to: highlighting the new aspects, weaknesses and shortcomings in the Accountancy Act; a critical analysis of the changes made in the system of National Accounting Standards; and opening up opportunities for applying the new AS 42 *First-time Application of the National Accounting Standards*.

The above stated leads to the *research thesis*: Based on the research done in the field of the new accounting regulations to identify the contradictions, weaknesses and shortcomings in the regulations and to formulate guidelines and ideas for improving them in their future updates. The paper discusses the new aspects in the accounting regulations and the contradictions both in the Accountancy Act and between the Act and the bylaws (NAS), as well as between the NAS General Provisions and the particular accounting standards. It also shows the possibilities for eliminating them, as well as the guidelines for their improvement and highlights the specifics of the new AS 42 *First-time Application of the National Accounting Standards* and its application.

Keywords: Accounting regulations, Accountancy Act, National Accounting Standards, types of enterprises, accounting basis.

JEL: M 41.

ВЪВЕДЕНИЕ

От началото на 2016 г. са в сила нов Закон за счетоводството и изменени и допълнени Национални счетоводни стандарти (НСС). Нормите, залегнали в тези нормативни актове, водят до промени при осъществяването на счетоводството като практическа дейност. Преди всичко това се отнася до тяхното тълкуване и прилагане при съставянето на финансовите отчети. Именно това предопределя *значимостта* и *актуалността* на разработването на въпросите, отнасящи се до счетоводното законодателство, което е в сила от 1 януари 2016 г.

В настоящата студия *целта* е насочена към изследването на постановките в счетоводното законодателството, които пораждаат предизвикателства, породени от определени противоречия при тяхното тълкуване и евентуални проблеми при прилагането им.

Изследователските задачи, които подпомагат реализирането на поставената цел, се свеждат до: открояване на новите моменти, слабостите и недостатъците в Закона за счетоводството; критичен анализ на измененията, направени в системата на Националните счетоводни стандарти; и анализ на новия *СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* и разкриване на възможностите за неговото прилагане в практиката на предприятията, които преминават към тази счетоводна база за изготвяне и представяне на финансовите отчети.

От казаното дотук може да се изведе *изследователската теза*: на база на направените изследвания в областта на новото счетоводно законодателство да се установят противоречията, слабостите и недостатъците в нормативните актове и да се формулират насоки и виждания за тяхното подобряване при бъдещите им актуализации.

Като *обект* на научното изследване в настоящата разработка се определят новите и изменени и допълнени нормативните актове в областта на счетоводството, които са в сила от началото на 2016 година – Закон за счетоводството и Национални счетоводни стандарти.

Предметът на изследването отразява отношението на авторите към тези постановки в посочените нормативни актове, които са свързани с проблеми при тяхното тълкуване и прилагане в счетоводната практика.

Основополагащ при научното изследване в настоящата студия е системният подход. Приложение са намерили също така различни методи на емпиричното и теоретичното изследване – описание, сравнение, дедукция и индукция, анализ и синтез и обобщаване. Като *резултат* от тяхното използване се стига до изводи и резултати, които могат да се съобразят при бъдещи актуализации на Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти.

1. Законът за счетоводството – нови моменти, слабости и недостатъци

Законът за счетоводството, приет през 2015 г., е третият за периода след 1991 г., когато се постави началото на счетоводно законодателство от нов вид, което да се доближава до това в страните с пазарно стопанство. В него се съдържат редица текстове, които съответстват на изискванията в Директива 2013/34/ЕС.

Още в началото на закона се конкретизира какво се включва в понятието „предприятие“ за целите на неговото прилагане. Една от особеностите на счетоводството е, че то се осъществява в отчетноособени единици, които са самостоятелни в имуществено, юридическо, организационно и управленско отношение звена. Съгласно чл. 2 от закона това са: търговците по смисъла на Търговския закон; местните юридически лица, които не са търговци; бюджетните предприятия; неперсонифицираните

дружества; осигурителните каси по чл. 8 от Кодекса за социално осигуряване; търговските представителства; и чуждестранните юридически лица, които осъществяват стопанска дейност в Република България чрез място на стопанска дейност, с изключение на случаите, когато стопанската дейност се осъществява от чуждестранно лице от държава-членка на Европейския съюз, или от друга държава – страна по Споразумението за Европейското икономическо пространство, единствено при условията на свободно предоставяне на услуги.

Въвежда се по-олекотен режим по отношение на документите, изготвени на чужд език, и постъпващи за осчетоводяване в предприятието. Те се превеждат на български език само в случаите, когато това е предвидено в закон.

Не се допуска отчитането на стопански операции в извънсчетоводни книги или регистри и на фиктивни или недостатъчно идентифицирани сделки, несъществуващи разходи, както и задължения с неточно определен предмет, извършено с цел подкупване на длъжностни лица или прикриване на подкуп.

По нов начин се регламентират правата и задълженията на ръководителя на предприятието в областта на счетоводството. От Допълнителните разпоредби на закона се вижда, че под „ръководител на предприятието” се разбира лице или лица, които лично ръководят предприятието в качеството си на собственици, управители или упълномощени с договор, които носят отговорност за цялата икономическа дейност на предприятието пред собственика или собствениците – акционерите, съдружниците, пред местното самоуправление или пред държавата.

Едно от задълженията на ръководителя е да „организира текущото счетоводно отчитане в съответствие с разпоредбите на този закон” (Закон за счетоводството, 2015). Трудно е да се предположи какво е имал предвид законодателят в тази разпоредба, дори и какво съдържание се влага в понятието „текущо счетоводно отчитане”. Под текущо счетоводно отчитане в теорията на счетоводството се разбира хронологичното и систематично счетоводно отчитане (синтетично и аналитично), извършвано през отчетния период. Съществува и друго понятие – организация на счетоводството, което е твърде по-широко в съдържателен обхват. Организацията на счетоводството в този си смисъл според различни автори включва различни елементи – индивидуален сметкоплан, документиране и документооборот, инвентаризация, финансови отчети и пр. Едва ли ръководителят (ръководството) на предприятието ще разработва индивидуален сметкоплан, наредба за документооборота или пък за инвентаризацията. Това все пак е в компетенциите на съставителите на финансовите отчети. Неслучайно в предходния Закон за счетоводството (2001) съществуваше норма, съгласно която съставителите на финансовите отчети отговаряха за организацията на счетоводната дейност в предприятието (чл. 36).

Внесени са някои промени, засягащи съставителите на финансовите отчети. Допуска се, финансовите отчети на едноличните търговци, които прилагат способа на едностранното счетоводно записване по реда на чл. 3, ал. 4 и на микропредприятията по чл. 19, ал. 2, които не са осъществявали дейност през отчетния период – да се съставят от собствениците или съдружниците им.

Новост в закона представлява въвеждането на категории предприятия и групи предприятия. Този момент е може би най-същественят и е в контекста на Директива 2013/34/ЕС. Това категоризиране е свързано с изискванията за съставянето, одита и публикуването на финансовите отчети на предприятията и икономическите групи. За целите на този закон те се категоризират в четири групи: микропредприятия, малки предприятия, средни предприятия и големи предприятия.

В първите три групи попадат предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период не надвишават най-малко два от долупосочените показателя, а големите надвишават два от тези показателя (табл. 1):

Таблица 1

Категории предприятия

Показатели	Микро-предприятия не надвишават два от показателите	Малки предприятия не надвишават два от показателите	Средни предприятия не надвишават два от показателите	Големи предприятия надвишават два от показателите
Балансова стойност на активите (лв.)	700 000	8 000 000	38 000 000	38 000 000
Нетни приходи от продажби (лв.)	1 400 000	16 000 000	76 000 000	76 000 000
Средна численост на персонала за отчетния период (бр.)	10	50	250	250

По подобен начин се категоризират и икономическите групи като малки, средни и големи в зависимост от достигането на два от следните три показателя съгласно годишните им финансови отчети на консолидирана основа (Вж. табл. 2).

За разлика от предходния закон определянето на посочените показатели се извършва въз основа на **консолидираните финансови отчети*** и тук количествените критерии за обособяването на групи от предприятия са ясно определени.

* Съгласно чл. 37а от отменения закон освобождаването от консолидация се извършваше, като се вземаха под внимание показатели, изчислени на базата на годишните финансови отчети на предприятията от групата.

В настоящия закон за първи път се въвежда понятието „предприятие от обществен интерес”. Прави впечатление, че в списъка не са включени телекомуникационните компании у нас. Уточнението за търговските дружества, занимаващи се с внасянето, пренасянето и разпределението на природен газ, е те да бъдат големи предприятия. Същото изискване не е в сила за предприятията, предоставящи водоснабдителни и канализационни услуги. Забелязва се, че се прилага различен подход към включването на различните по вид предприятия в тази група.

Таблица 2

Категории групи предприятия

Показатели	Малки групи <i>не надвишават</i> два от показателите	Средни групи <i>не надвишават</i> два от показателите	Големи групи <i>надвишават</i> два от показателите
Балансова стойност на активите (лв.)	8 000 000	38 000 000	38 000 000
Нетни приходи от продажби (лв.)	16 000 000	76 000 000	76 000 000
Средна численост на персонала за отчетния период (бр.)	50	250	250

Предприятията от обществен интерес се третираат като големи предприятия, с изключение на приложимата счетоводна база, независимо от балансовата стойност на активите, нетните приходи от продажби и средната численост на персонала.

В частта, в която се уреждат общите изисквания към финансовите отчети, интерес представляват принципите, прилагани при признаване и оценяване на позициите във финансовите отчети. При един преглед на тези принципи се установява:

а) основно това са общите принципи за финансово отчитане, залегнали в чл. 6 на Директивата. Това е довело до включването на три нови принципа – същественост при представянето, компенсиране между позициите на финансовите отчети и оценка на позициите им по цена на придобиване.

В сравнение с предходния закон обхватът на тези принципи е стеснен. Това е така, тъй като в него беше записано, че **счетоводството се осъществява и финансовите отчети се съставят** при съобразяването с определени основни счетоводни принципи. В новия закон се казва, че тези принципи се отнасят до **признаването и оценяването на позициите във финансовите отчети**. Именно това е и причината да се включат принципи, които като правило се формулират като общи положения или общи характеристики в приложимите счетоводни стандарти (в случая МСС

1/СС 1 *Представяне на финансови отчети*). Основателен е въпросът, доколко това е уместно – постановки, залегнали в поднормативен акт да бъдат изведени като принципи в закон.

Включването на принципа за оценка на позициите във финансовите отчети по цена на придобиване според новия закон изисква, те да се оценяват по покупна цена, себестойност или по друг метод, когато това се изисква от приложимите счетоводни стандарти. За разлика от стария закон, в чиито допълнителни разпоредби се изясняваше съдържанието на някои от тези понятия, в настоящия – това не е направено. От справка с текста на Директива 2013/34/ЕС (2013) се установява, че „покупната цена означава платимата цена и всички разходи минус всички намаления на разходите, свързани с придобиването”. Нейното прилагане е пренесено именно от Директивата и не е направено тълкуване в закона, което естествено води до объркване и затрудняване (ако не се направи тази справка). Смисълът, който се влага в понятието „покупна цена”, е този, който у нас е възприето да се влага в понятието „цена на придобиване”.

Следва да се вземат под внимание и постановките на приложимите счетоводни стандарти, в които първоначалната оценка на активите е в контекста на историческата цена. Още в Общите разпоредби към НСС се казва, че „Базите за оценяване могат да са: цена на придобиване, себестойност или справедлива стойност” (Постановление № 394 от 30 декември 2015 г., 2016). Цената на придобиване е определена като „цената, включваща покупната стойност плюс преките разходи по придобиването”.

Определено се наблюдава противоречие между закона и Общите разпоредби към НСС и приложимите счетоводни стандарти. В СС 2 *Отчитане на стоково-материалните запаси* се казва, че доставната стойност представлява сумата от всички разходи по закупуването и преработката, както и от други разходи, направени във връзка с доставянето на стоково-материалните запаси до сегашното им местоположение и състояние (материали, продукция, стоки, незавършено производство и др.). От своя страна разходите по закупуването включват покупната цена, вносните мита и такси, невъзстановимите данъци и акцизи, разходите по доставката и други разходи, които допринасят за привеждане на материалите и стоките в готов за тяхното използване вид. Търговските отстъпки, рабатът и др. под. се приспадат при определяне на разходите по закупуване. Казаното за материалните запаси се отнася и за всички останали активи, които първоначално се оценяват, като се прилага принципът на историческата цена.

Може да се направи изводът, че принципът за оценяването на позициите във финансовите отчети не е коректно формулиран. Така регламентиран, по-скоро внася объркване при прилагането му. Това би довело и до некоректно оценяване на активите и тяхното представяне в счетоводния баланс. Правилно би било, позициите във финансовите отчети да се оценяват, като се спазва принципът на историческата цена, намиращ проявление в цената на придобиване, себестойността и справедливата стойност.

Включването на принципа за същественост е нов момент в закона, но не и новост за счетоводната практика. Изискването за отделното представяне на статии и група статии, които са съществени, е уредено в МСС 1 /СС 1 *Представяне на финансови отчети*.

Принципът за компенсиране на статиите във финансови отчети, който забранява прихващането между активи и пасиви и приходи и разходи, също е нов в закона. Обикновено това изискване се урежда в СС 1 *Представяне на финансови отчети*. В случая се наблюдава противоречие между Закона за счетоводството и някои приложими стандарти, които регламентират именно компенсирано представяне на съответните позиции. В текстовете на тези стандарти не са внесени изменения.

Съгласно СС 12 *Данъци от печалбата* активите и пасивите по отсрочени данъци **се представят компенсирано** във финансовия отчет. Това не се допуска за консолидираните финансови отчети, които се изготвят по други правила.

Изискванията на СС 22 *Отчитане на бизнес комбинации* за представянето на репутацията в счетоводния баланс, независимо от това дали е положителна или отрицателна величина, са да се отразява в актива на баланса. Теоретично погледнато при няколко бизнес комбинации това би довело до **компенсирано представяне**, тъй като е предвидена една балансова статия – ст. 3 Търговска репутация от група I Нематериални активи на раздел Б Нетекущи (дълготрайни) активи.

В изменения и допълнен СС 1 *Представяне на финансови отчети* не са променени общите положения, отнасящи се до компенсирането: Активите и пасивите не се компенсират освен когато това се изисква или е разрешено с друг счетоводен стандарт. Приходите и разходите не се компенсират освен когато: а) това се изисква или е разрешено с друг счетоводен стандарт, или б) приходите и разходите са свързани с една и съща операция и резултатът от нея не е съществен.

Мястото за уреждането на компенсирането е в приложимите счетоводни стандарти и в този си смисъл е уредено по подходящ начин в СС 1.

б) отпаднал е принципът за съпоставимост между приходите и разходите. Изискването за неговото спазване означава, преди всичко във финансовите отчети да се представя достоверна информация за финансовия резултат. Този принцип има значение **и** за разграничаване на извършваните разходи и приходи, съответно включването им или не във финансовия резултат за отчетния период.

в) запазен е принципът за предимство на съдържанието пред формата, изискващ, сделките и събитията да се отразяват счетоводно в съответствие с тяхното съдържание, същност и икономическа реалност, а не формално според правната им форма. Този принцип не е залегнал в Директивата и като правило се счита, че той е присъщ за англосаксонското счетоводство. Запазването му и в тази редакция на закона е положително и е в унисон с приложимите счетоводни стандарти.

г) за предприятията, които прилагат Международните счетоводни стандарти, е предвидено да спазват регламентираните в тях принципи и изисквания.

Нов момент има и в изискванията за провеждането на инвентаризациите. Допуска се, предприятията, чиито нетни приходи от продажби не надвишават 200 000 лв. за текущия отчетен период, да не извършват инвентаризации. Това поставя под съмнение финансовите им отчети по отношение на достоверното представяне на техните активи и пасиви. Например за малките търговски обекти инвентаризацията има безспорно значение за уточняване на наличностите от материални запаси, могат да се посочат и други примери.

Съставът на годишния финансов отчет за всички предприятия се състои най-малко от счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и приложение. Както се вижда, броят на съставните му части е значително намален.

Внесени са облекчения за едноличните търговци, микропредприятията и малките предприятия по отношение на приложимата счетоводна база, съставянето на финансовите отчети и техния одит:

а) годишният финансов отчет на едноличните търговци, чийто размер на нетните приходи от продажби не надхвърля 200 000 лв. и не подлежи на задължителен финансов одит, може да се състои само от отчета за приходите и разходите;

б) годишният финансов отчет на микропредприятията може да се състои само от съкратен баланс и съкратен отчет за приходите и разходите по раздели;

в) годишният финансов отчет на малките предприятия може да се състои от съкратен баланс, съкратен отчет за приходите и разходите по раздели и групи и приложение.

Нормата, че тези отчети дават вярна и честна представа за активите, пасивите, финансовото състояние и резултатите от дейността на посочените категории предприятия (чл. 29, ал. 7), може да се оспори. Навярно се има предвид, че „те трябва да дават вярна и честна представа“. Едва ли може да се приеме, че това е априори даденост на тези отчети. По-скоро в законовата норма следва да се съдържа изискване, а не констатация.

За средните и големите предприятия, както и за тези от обществен интерес годишният финансов отчет се съставя в пълен комплект съгласно приложимите счетоводни стандарти.

Новост в закона представлява начинът, по който се урежда въпросът за приложимата счетоводна база:

а) предприятията от обществен интерес съставят своите отчети на базата на Международните счетоводни стандарти;

б) микропредприятията, малките, средните и големите предприятия прилагат Националните счетоводни стандарти;

в) допускат се някои изключения, уредени в чл. 34, ал. 3 и 4 на закона;

г) годишните финансови отчети на предприятията в производство по ликвидация или в несъстоятелност се съставят на базата на национален счетоводен стандарт. Това е, както се знае, *СС 13 Отчитане при ликвидация и несъстоятелност*.

д) предприятията – юридически лица с нестопанска цел, независимо от категорията им по чл. 19, съставят годишните си финансови отчети на базата на национален счетоводен стандарт – *СС 9 Представяне на финансовите отчети на предприятията с нестопанска дейност*.

Прави впечатление, че се стеснява обхватът на приложение на МСФО. След 2003 г. българските предприятия, които отговаряха на определени изисквания, изготвяха финансовите си отчети, прилагайки именно тези стандарти. Новият закон дава възможност, при определени условия част от тях да се върнат към НСС. За целта е разработен и нов счетоводен стандарт – *СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*. По този начин изискванията при изготвянето на финансовите отчети се занижават, което облекчава техните съставители. Тези изисквания са предимно за оповестяванията във финансовите отчети. Сравнението между МСС и НСС далеч не е в полза на последните. Международните счетоводни стандарти изискват значителни на брой оповестявания, което е в полза на потребителите на финансовите отчети.

Годишните финансови отчети и консолидираните финансови отчети следва да бъдат одитирани съгласно Директива 2013/34/ЕС. Тя предвижда облекчение за малките предприятия, като същите се освобождават от задължението за извършване на одит, тъй като одитът може да представлява значителна административна тежест за тази категория предприятия. Настоящата директива обаче не възпрепятства държавите–членки да налагат извършването на одит на малките предприятия, като се вземат под внимание специфичните условия и потребности на тези предприятия и на ползвателите на финансовите им отчети. За целта в Закона за счетоводството е предвидено, на независим финансов одит да подлежат и отчетите на част от малките предприятия. Все още е трудно да се каже дали ще настъпят промени в посока намаляване на изискванията за одитиране на финансовите отчети на малките предприятия.

Въведени са нови изисквания към регистрираните одитори относно изготвяните от тях одиторски доклади. Те се свеждат до становището им за доклада за дейността, декларацията за корпоративното управление, предоставянето на нефинансова декларация и предоставянето на доклад за плащанията към правителствата.

Законът за счетоводството урежда и въпроса за публичността на финансовите отчети. И в новия закон (по подобие на предходния) не се променя съставът на предприятията, които са задължени да публикуват своите годишни финансови отчети. Освободени от това задължение са

само бюджетните предприятия и предприятията на едноличните търговци, чиито отчети не подлежат на задължителен финансов одит. Малките предприятия, които не подлежат на задължителен независим финансов одит, могат да не публикуват своите отчети за приходите и разходите и докладите за дейността.

Особеност е, че в новите разпоредби сроковете за публикуване на годишните финансови отчети на различните предприятия се уеднаквяват, срокът за всички е 30 юни на следващата година.

В сравнение със стария закон предприятията са задължени да изготвят различни видове доклади (индивидуални и консолидирани). Освен досега изготвяният годишен доклад за дейността вече ще се съставят и нефинансова декларация и доклад за плащанията към правителства. Изискването за изготвяне на нефинансова декларация и консолидирана нефинансова декларация влиза в сила от 01.01.2017 г.

Бюджетните предприятия осъществяват счетоводството си в съответствие с изискванията на глава петнадесета от Закона за публичните финанси. И в този смисъл тук не са настъпили съществени промени. Положителното в случая е, че нормите, уреждащи счетоводството на тези предприятия, са обособени в отделна глава – Глава осма. Бюджетни предприятия.

Допълнителните разпоредби съдържат в голямата си част дефиниции на понятията по прилагането на Закона за счетоводството. Прави впечатление определението на съдържанието на МСС: „Международни счетоводни стандарти” (МСС) са приетите в съответствие с Регламент (ЕО) 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета от 19 юли 2002 г. за прилагането на Международните счетоводни стандарти и включват Международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards (IAS), Международните стандарти за финансова отчетност (International Financial Reporting Standards (IFRS) и свързаните с тях тълкувания (SIC-IFRIC interpretations), последващите изменения на тези стандарти и свързаните с тях тълкувания, бъдещите стандарти и свързаните с тях тълкувания, издадени или приети от Съвета по международните счетоводни стандарти (International Accounting Standards Board (IASB))” (Закон за счетоводството, 2015). Всъщност по-общото понятие са МСФО*, а не МСС. Във въведението към изданието на МСФО от 2012 се казва, че: „Понятието „Международни стандарти за финансово отчитане” включва МСФО, МСС и разясненията, разработени от Комитета по разясненията и бившия Постоянен комитет по

* В литературните източници се използват различни изрази, като: Международни стандарти за финансови отчети, Международни стандарти за финансова отчетност и Международни стандарти за финансово отчитане. В последния официален превод на български език, публикуван от ИДЕС, е възприето наименованието „Международни стандарти за финансово отчитане”.

разясненията (ПКР)” (Международни стандарти за финансово отчитане, 2012, с. А22).

Според В. Божков „в системен аспект МСФО” включват:

- а) Предговор (уводни бележки) към МСФО;
- б) Концептуална рамка за финансово отчитане;
- в) Международни счетоводни стандарти (МСС 1-МСС 41), издадени от Съвета по МСС или неговия предшественик – Комитетът по МСС до края на 2001 г.;
- г) Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО 1-МСФО 16), издадени от Съвета по МСС;
- д) Разяснения към същите стандарти, издадени съответно от бившия Постоянен комитет за разяснения и неговия приемник – Комитетът за разяснения по МСФО” (Божков, Симеонова & Кузманова, 2015, с. 21).

Прилагането на Закона за счетоводството е свързано и с определени изисквания към системата на националните счетоводни стандарти. Във връзка с това съществуваха очаквания за разработването на нови НСС, но се стигна само до поредното им изменение и допълнение.

2. Критичен анализ на измененията в системата на НСС

Националните счетоводни стандарти са нормативен акт, с който се създава завършеност на националното счетоводно законодателство. С Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г., се внасят нови моменти в НСС като приложима счетоводна база.

Първото, което прави впечатление, е промяната в наименованието на стандартите. От Национални стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия те се преименуват на Национални счетоводни стандарти.

Значително се разширява съдържанието на Общите разпоредби. Може да се каже, че то в значителна степен напомня на това в старите *Общи положения за изготвянето и представянето на финансови отчети*, разработени от Комитета по МСС. Понастоящем те са заменени от *Концептуалната рамка за финансово отчитане*, разработена от Съвета по МСС и публикувана през месец септември 2010 г.

В Общите разпоредби се уреждат последователно следните въпроси:

- а) целта на НСС;
- б) принципите и предположенията, на основата на които се съставят финансовите отчети и се осъществява текущото счетоводно отчитане;
- в) качествените характеристики на информацията, съдържаща се във финансовите отчети. Информацията, представена във финансовите отчети, трябва да е разбираема, уместна, надеждна и сравнима;

- г) дефиниране на елементите на финансовите отчети: активи, пасиви, собствен капитал, приходи и разходи;
- д) концепциите за поддържане на капитала;
- е) признаването на елементите във финансовите отчети;
- ж) оценяването на активите, пасивите, приходите и разходите.

Относно принципите и предположенията за изготвяне на финансовите отчети се посочва, че те са уредени със Закона за счетоводството. Както вече се каза, в Закона са регламентирани принципи за признаване и оценяване на позициите на финансовите отчети, докато в Общите разпоредби става дума за основните принципи и предположения, на основата на които се съставят финансовите отчети и се осъществява текущото счетоводно отчитане. Различието и противоречието в случая произтича от това, че Законът се основава на Директива 2013/34/ЕС, а Общите разпоредби – на текстове от Общите положения за изготвянето и представянето на финансовите отчети.

Прави впечатление и последователността на изложението на постановките в Общите разпоредби. Така въпросите, отнасящи се до поддържането на капитала, се разглеждат преди тези за признаването на елементите на финансовите отчети и тяхното оценяване. Логично е, най-напред да се посочат изискванията за признаването на елементите на финансовите отчети. В хронологичен порядък това предшества установяването на поддържането на капитала и определянето на печалбата. Или пък, как може да се обясни концепцията за поддържането на физическия капитал, която се основава на използването на текущата стойност като база за оценяване?

В Общите разпоредби преди измененията изрично беше записано, че счетоводството се осъществява, като се прилага концепцията за поддържане на финансовия капитал. Сега се дава възможност за избор между финансовата и физическата концепция за капитала. „Концепцията за поддържане на капитала и базата за оценяване на активите и пасивите на предприятието определят счетоводния модел, използван при съставянето на финансовите отчети... Изборът на счетоводния модел зависи от ръководството на предприятието в съответствие с настоящите общи положения за съставяне на финансовите отчети“ (Постановление № 394 от 30 декември 2015 г., 2016). Трудно е да се каже доколко ще намери приложение в българската практика концепцията за поддържане на физическия капитал. Още повече, че в Общите разпоредби не е предвидено използването на текущата стойност като мерна база.

Следва да се отбележи, че след като в Общите разпоредби към НСС вече се предвиждат две концепции за капитала и неговото поддържане, не може да се говори за единна концепция в това отношение. В Постановление № 394 това не е променено, запазено е така, както е било в предходната редакция на Общите разпоредби. При едно бъдещо актуализиране на този нормативен акт това следва да се вземе под внимание.

Текстовете, в които се уреждат въпросите за оценяването на елементите на финансовите отчети, също трябва да предхождат тези, посветени на концепциите за поддържане на капитала. Неслучайно последната структурна единица в Концептуалната рамка за финансово отчитане е посветена на концепциите за капитала и неговото поддържане.

Общите разпоредби съдържат и постановки, отнасящи се до оценяването на активите, пасивите, разходите и приходите. Като мерни бази са определени цената на придобиване, себестойността или справедливата стойност. Разбирането за мерна база не бива да се свежда просто до формата, в която се проявява дадена оценка. Мерната база *е подход при оценяването*, при определянето на паричните суми, по които следва да се признават и отчитат елементите на финансовите отчети. В случая съществуват четири мерни бази и те са известни: „историческа цена, текуща стойност, реализуема стойност (стойност на уреждане) и настояща стойност” (Международни стандарти за финансово отчитане, 2012, с. А63).

Например при прилагането на СС 36 *Обезценка на активи* се изисква определяне на стойност в употреба, което е настояща стойност като мерна база, а тя не е регламентирана в Общите разпоредби.

Цената на придобиване, себестойността и справедливата стойност могат да се определят като форми на проявление на историческата цена, но не и като мерни бази. За разлика от Закона за счетоводството тук съдържателният обхват на тези оценки е добре изяснен. Няма различия по отношение на смисъла, който се влагаше досега при тяхното тълкуване, с изключение на определението за съдържанието на себестойността. От изключване на разходите, които формират себестойността, са отпаднали извънредните разходи. Те вече не са елемент на финансовите отчети (отчетът за приходите и разходите), което е изискване на Директива 2013/34/ЕС. Не е необходимо за същите да се води отделно счетоводно отчитане чрез самостоятелна счетоводна сметка. Поради това отпада необходимостта да се пояснява, че те не влизат в себестойността на производените в предприятието активи и услуги. Същото не се отнася за административните разходи, финансовите разходи и разходите за продажби.

Внесени са промени в някои от приложимите счетоводни стандарти. Очаквано най-много изменения и допълнения са направени в стандарти за представянето на финансовите отчети – СС 1 *Представяне на финансови отчети* и СС 27 *Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия*.

За всички категории предприятия съгласно СС 1 *Представяне на финансови отчети* остава непроменен пълният комплект финансови отчети, който включва познатите вече съставни части: счетоводен баланс; отчет за приходите и разходите; отчет за собствения капитал; отчет за паричните потоци; и приложение. В отпадналия вече закон финансовите отчети включваха същите съставни части, докато в сегашния е регламентиран ми-

нимумът от отчети – счетоводен баланс, отчет за приходите и разходите и приложение. Констатира се различие между закона и счетоводния стандарт.

Запазена е двустранната форма, структурата и съдържанието на счетоводния баланс. Микропредприятията и малките предприятия могат да избират да съставят съкратен баланс в съответствие със счетоводния закон (чл. 29). Счетоводният стандарт съдържа необходимите в тази насока изисквания.

Повече внимание заслужават промените, които засягат отчета за приходите и разходите. Те могат да се фокусират в два аспекта:

а) отчет за приходите и разходите, чиито форми и съдържание са регламентирани в т. 17 и т. 18 на стандарта. Както вече се каза, в този отчет не се представя информация за извънредните приходи и разходи. Съответно в примерните схеми, съдържащи се в Приложение № 2 към СС 1 – Двустранна форма (отчет за приходите и разходите, в който разходите са класифицирани по икономическа същност) и Приложение № 3 към СС 1 – Форма според функцията на разходите (едностранна форма), статиите за извънредните приходи и извънредните разходи са отменени. Това се отразява на структурата на отчета за приходите и разходите. Например не е нужно да има статия „Печалба от обичайна дейност”, тъй като тази печалба ще съвпада със счетоводната печалба. В двустранния отчет за приходите и разходите нейното включване не е необходимо и наложително. Тя не осигурява допълнителна информация за потребителите на финансовите отчети. За сметка на това пък в едностранния отчет за приходите и разходите липсва статия „счетоводна печалба”, което не дава представа за това, каква е печалбата преди данъчно облагане.

Тук следва да се поясни, че извънредните статии са дефинирани в СС 8 *Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика*. В него се посочва кои статии на разходите и приходите са извънредни, а също така, че информацията за тях се представя в отчета за приходите и разходите. Този счетоводен стандарт не е изменен и той е в противоречие със СС 1 *Представяне на финансови отчети*.

Отчетът за приходите и разходите трябва да съдържа и информация за разходите за данъци. Съгласно СС 12 *Данъци от печалбата* измененията на активите и пасивите по отсрочени данъци, освен в случаите, когато са отчетени в собствения капитал, се представят във финансовия отчет като разход за данъци от печалбата. В двустранната форма е предвидена статия „Разходи за данъци от печалбата”, докато във формата по функция на разходите това не е направено. Преди последните промени в СС 1 *Представяне на финансови отчети*, подходът за представянето на разходите за данъци в двете схеми на отчета за приходите и разходите беше един и същ – с включване на статия за разходите за данъци;

б) съкратен отчет за приходите и разходите, който се изготвя в съответствие с изискванията на чл. 29 от Закона за счетоводството. Тук са

взети под внимание облекченията за микропредприятията и малките предприятия, които могат да избират да съставят този отчет в съкратена форма. Предвидени са варианти за неговото изготвяне както чрез класифициране на разходите по икономическа същност, така и според тяхното функционално предназначение.

В отчета за приходите и разходите според тяхната икономическа същност определени статии, които се предполага, че формират показател „Брутен финансов резултат“, могат да се групират в статия със същото наименование. Според стандарта това са следните статии:

- от раздел А: статия 1. „Намаление на запасите от продукция и незавършено производство“ и статия 2. „Разходи за суровини, материали и външни услуги“;

- от раздел Б: статия 1. „Нетни приходи от продажби“, статия 2. „Увеличение на запасите от продукция и незавършено производство“, статия 3. „Разходи за придобиване на активи по стопански начин“ и статия 4. „Други приходи“.

Както се вижда, при представянето на статията за брутния финансов резултат са взети под внимание всички приходи, което не може да се каже за разходите. Предвидено е, разходите за персонала, разходите за амортизация и обезценка и другите разходи да се представят като отделни статии. По този начин те са изключени от формирането на брутния финансов резултат, което поставя под съмнение неговата достоверност. При определянето му не са включени значими за дейността на предприятието разходи (за заплати, осигуровки, амортизации и др.).

В СС 1 *Представяне на финансови отчети* не са предвидени изменения и допълнения в структурата и съдържанието на отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Значителни промени са направени в приложението към финансовия отчет и те са подробно описани в самия счетоводен стандарт.

Измененията и допълненията в СС 27 *Консолидирани финансови отчети и отчитане на инвестиции в дъщерни предприятия* са в съответствие с транспонирането на Директива 2013/34/ЕС. Те засягат дефинициите на понятията по прилагането на стандарта. В частта за консолидираните финансови отчети са извършени промени, които не са от принципен характер и не променят същността на отчета и технологията на изготвянето му.

При отчитането на инвестициите в асоциирани предприятия и участията в смесени предприятия в консолидираните отчети не са направени изменения. Същото се отнася и за отчитането на инвестициите в дъщерни предприятия в индивидуалните финансови отчети на предприятието майка.

Промените в СС 24 *Оповестяване на свързани лица* се отнасят до дефиницията за свързани лица. „Свързано лице“ е това по смисъла на Международните счетоводни стандарти.

В системата на НСС е включен нов счетоводен стандарт – СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*. Той се отнася за предприятия, прилагащи за първи път НСС, когато предходната им счетоводна база са били международните счетоводни стандарти. Промените, отнасящи се до приложимите счетоводни бази в счетоводния закон и възможностите редица предприятия да преминат от прилагане на МСС към НСС, пораждат необходимостта от този стандарт.

Съществува разлика в технологията по разработването и приемането на МСС и НСС. В разработването на висококачествени, разбираеми, приложими и глобално приети стандарти за финансово отчитане е ангажиран Съветът по международни счетоводни стандарти. И това е един непрекъснат процес на обновяване и актуализиране на МСС, който напоследък протича под знака на конвергенцията с Общоприетите счетоводни принципи на САЩ (US GAAP). Не може да се каже, че подобна практика съществува у нас, като последните по-големи изменения в НСС са направени през 2007 г. При едно сравнение между двете счетоводни бази (МСС и НСС) може да се констатира, че НСС са значително остарели и изостават от МСС в много аспекти по отношение на конвенциите, принципите, подходите и правилата за първоначалното и последващото признаване и отписване, оценяване и измерване на елементите на финансовите отчети, и на представянето и оповестяването им в тези отчети.

Измененията и допълненията в системата на НСС не трябва да се извършват фрагментарно, на парче. Следва да се държи сметка за връзката между отделните стандарти и за това, как те са съобразени с постановките в новите Общи разпоредби. Добре би било, ако това стане, като се ревизират всички счетоводни стандарти, а защо не и да се разработят нови НСС. *За целта следва да съществува стандартизиращ орган, който да е ангажиран с разработването на комплект от висококачествени, разбираеми и приложими счетоводни стандарти за финансово отчитане, които да се основават на ясно формулирани принципи.*

Могат да се посочат следните **насоки за усъвършенстване** на НСС:

Първо, да се премахнат сега съществуващите противоречия (за които вече стана дума) между Закона за счетоводството и НСС.

Второ, да се преработят някои текстове в Общите разпоредби в посока изчистване на противоречията между Общите разпоредби и отделните счетоводни стандарти, като същите вече са посочени по-напред в изложението. В Общите разпоредби липсва текст, който да пояснява как се процедира в подобни случаи. Този момент е предвиден в Концептуалната рамка за финансово отчитане, където се казва, че в подобна ситуация изискванията на отделния стандарт или разяснение имат превес над изискванията, съдържащи се в нея.

Трето, намаляване на възможностите за прилагане на алтернативни подходи и методи в отделните счетоводни стандарти. Това ще позволи

постигането на по-голяма сравнимост на финансовите отчети. Например, това следва да стане за *СС 2 Отчитане на стоково-материалните запаси* – да отпадне използването на допустимия алтернативен подход, който изисква прилагането на метода последна входяща–първа изходяща (LIFO) стойност. Същото може да се предложи и за *СС 8 Нетни печалби или загуби за периода, фундаментални грешки и промени в счетоводната политика* – да отпадне прилагането на допустимия алтернативен подход, според който корекцията на фундаменталните грешки и промените в счетоводната политика се отчитат като други приходи и разходи за текущия период. Този стандарт е от методологическо значение при изготвянето и съставянето на финансовите отчети и промяната е повече от необходима. По отношение на *СС 8* следва да отпаднат и текстовете, които се отнасят до извънредните статии.

Четвърто, разширява се приложението на НСС като счетоводна база. Те стават приложими, освен за малките и средните предприятия и за големите предприятия. Това налага промени в посока увеличаване на изискванията по отношение на оповестяванията във финансовите отчети. И следва да се съобрази при бъдещо разработване или актуализиране на съществуващите счетоводни стандарти.

Пето, да се разработят изцяло нови счетоводни стандарти за т. нар. групово счетоводство. Това са стандартите за бизнес комбинациите, консолидираните отчети, индивидуалните отчети на предприятията, които имат дялови участия, инвестициите в асоциираните предприятия, съвместните предприятия.

3. СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти – коментар на изискванията и насоки за прилагане

От 1 януари 2016 г. в Р България е приет нов *СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*. Необходимостта от приемането му е във връзка с разпоредбите на новия Закон за счетоводството (ЗСч), предвиждащи възможността, предприятията да преминат от прилагането на Международните счетоводни стандарти към Националните счетоводни стандарти (НСС). Подобна възможност не съществува в отменения Закон за счетоводството, като съответно няма разписани счетоводни процедури за промяна на счетоводната база за финансово отчитане от международни към национални счетоводни стандарти.

С разпоредбите на **глава четвърта** от новия счетоводен закон се регламентира *приложимата счетоводна база*. Въвежда се изцяло нов подход по отношение прилагането на счетоводните стандарти – задължение да прилагат Международните счетоводни стандарти (МСС) при изготвяне на годишните си финансови отчети, имат само предприятията от

обществен интерес (посочени в § 1, т. 22 от Допълнителните разпоредби на закона). Всички останали предприятия (микро-, малки, средни и големи) съставят годишните си финансови отчети на базата на Националните счетоводни стандарти, но е предоставено и право на избор за прилагане на Международните счетоводни стандарти, при условие че не е извършвана промяна на счетоводната база. Предприятие, което през един отчетен период е съставило и представило годишния си финансов отчет на базата на Международните счетоводни стандарти, не може повече да прилага Националните счетоводни стандарти. Консолидираните и междинните финансови отчети се съставят на базата на счетоводните стандарти, въз основа на които се съставя годишният финансов отчет на предприятието.

С новия ЗСч значително се ограничава кръгът от предприятия, които задължително следва да прилагат МСС. Предоставя се възможност за по-пълно и всеобхватно прилагане на Националните счетоводни стандарти, което следва да се оцени като положителен и значим момент в новия счетоводен закон. Счита се, че „НСС са по-адекватни и уместни за националната ни икономика и българските предприятия” (Филипов, 2015, с. 98-99). В новия Закон за счетоводството е предвидена възможност, големите предприятия да прилагат Националните счетоводни стандарти. Такава опция за големите предприятия досега не съществува – те задължително прилагат Международните счетоводни стандарти. В тази връзка се извършва и промяната в наименованието на стандартите, доколкото те вече ще се прилагат не само от малките и средните предприятия.

С новоприетия СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* се дават насоките и процедурите за преминаване от международни към национални счетоводни стандарти. Целта на настоящия стандарт е, първите финансови отчети на предприятието и неговите междинни финансови отчети по Националните счетоводни стандарти да съдържат информация, която:

- а) да е ясна за ползвателите и съпоставима за всички отчетни периоди;
- б) да дава подходяща отправна точка за последващото счетоводно отчитане в съответствие с Националните счетоводни стандарти;
- в) да даде конкретни предписания, които трябва да се спазват по отношение на използваните политики към датата на първия финансов отчет, съставен по Националните счетоводни стандарти.

Новият СС 42 следва да се прилага от предприятията, преминаващи за първи път към Националните счетоводни стандарти, когато предходната им счетоводна база са били Международните счетоводни стандарти. Предприятие може само веднъж да бъде предприятие, прилагащо за първи път Националните счетоводни стандарти. Стандартът не трябва да се прилага при промяна на счетоводната политика, направена от предприятие, което вече прилага Националните счетоводни стандарти. Предоставя се възможност за преминаване от МСС към НСС на следните категории предприятия:

① Съгласно § 8 от Преходните и Заключителни разпоредби (ПЗР) на Закона за счетоводството *микро-, малките и средните предприятия*, които към 1 януари 2016 г. отговарят на критериите съгласно чл. 19 от този закон и съставят годишните си финансови отчети на база Международните счетоводни стандарти, могат еднократно да преминат към прилагане на Националните счетоводни стандарти след приемане на национален счетоводен стандарт, уреждащ прехода.

② По реда на § 11 от ПЗР на новия ЗСч *големите предприятия* по този закон съставят годишните си финансови отчети за 2016 г. на база на Международните счетоводни стандарти. За тези предприятия е възможно еднократно връщане към Националните счетоводни стандарти от 1 януари 2017 г. Големите предприятия получават една година допълнително време, за да преценят предимствата и недостатъците от преминаването към НСС.

③ В съответствие с § 5 от Допълнителните разпоредби (ДР) на Закона за счетоводството, когато *предприятие от обществен интерес* престане да бъде такова, може еднократно да премине към НСС през следващия отчетен период. Връщането към МСС е възможно само ако то отново придобие статут на предприятие от обществен интерес.

Независимо от наличието на някои слабости, следва да се приеме, че СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* може да се приложи само веднъж – при преминаване от МСС към НСС. Посочва се, че стандартът може да се приложи и от предприятие, което не е представяло финансови отчети за предходни периоди. В този случай става въпрос за новообразувано предприятие.

Еднократното връщане към НСС може да стане по начин, който се регламентира от съответния счетоводен стандарт. Негов аналог е МСФО 1 *Прилагане за първи път на Международните стандарти за финансово отчитане* (Регламент (ЕО) № 1136/2009 на Комисията от 25 ноември 2009 година, 2009), публикуван през 2003 г. и след това променен през 2008 г. Основната цел на МСФО 1 е да се облекчи преходът от национални към международни стандарти в страните от Европейския съюз в съответствие с приетия Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета. По подобен начин се регламентира и връщането от международни към национални стандарти.

В новия стандарт се регламентират правилата и процедурите за изготвяне на финансови отчети към датата на прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти, изискванията за съставяне на въстпителен баланс към датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти и за оповестяване на информация във връзка с преминаване от Международните счетоводни стандарти към Националните счетоводни стандарти, както и основните равнения при изготвяне на първите финансови отчети на предприятията по реда на Националните счетоводни стандарти.

За да се улесни прилагането на стандарта, са дефинирани следните *основни понятия*:

Първите годишни финансови отчети на предприятието по Националните счетоводни стандарти са първите отчети, в които предприятието прилага Националните счетоводни стандарти и декларира това обстоятелство, финансовите отчети за предходния период са съставени в съответствие с Международните счетоводни стандарти и не съответстват на Националните счетоводни стандарти, или предприятието не е представяло финансови отчети за предходни периоди.

Датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти на предприятието е началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация в съответствие с Националните счетоводни стандарти в първите си финансови отчети.

Сравнителната информация за предходния отчетен период следва да се представя за всички позиции, представени във финансовите отчети, както и определена сравнителна текстова и описателна информация. Предприятието може да представи сравнителна информация за повече от един сравним предходен период.

Процедурата за съставяне на финансови отчети към датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти започва със съставяне на *встъпителен баланс* към датата на преминаване към НСС и годишен финансов отчет към 31 декември на първия отчетен период по НСС. Когато предприятието е приело да прилага НСС от 1 януари 2016 г., датата на преминаване към НСС е 1 януари 2015 г. (или 31 декември 2014 г.), ако се представя сравнителна информация за една предходна година. В този случай трябва да се изготви встъпителен баланс към 1 януари 2015 г. и да се представи годишен финансов отчет към 31 декември 2016 г., съставен по правилата на Националните счетоводни стандарти, но съдържащ и сравнителна информация за 2015 г. Това се отнася за микро-, малките и средните предприятия.

Големите предприятия могат да прилагат НСС от 1 януари 2017 г., датата на преминаване към НСС тогава е 1 януари 2016 г. (или 31 декември 2015 г.), ако се представя сравнителна информация за една предходна година. Встъпителният баланс се изготвя към 1 януари 2016 г. и се представя годишен финансов отчет към 31 декември 2017 г., който се съставя по правилата на НСС, но съдържа и сравнителна информация за 2016 г.

Счетоводните политики, които се прилагат във встъпителния баланс, са тези, които са заложили в НСС и са в сила към датата на съставяне на първия финансов отчет, изготвен по НСС, които са в сила към 31 декември 2016 г. за микро-, малките и средните предприятия и към 31 декември 2017 г. за големите предприятия.

При наличие на преходни разпоредби в НСС (например в СС 16 *Дълготрайни материални активи*, т. 13.1-13.3; в СС 22 *Отчитане на бизнес комбинации*, т. 11.1-11.2; в СС 36 *Обезценка на активи*, т. 11.1-11.4),

които уточняват как да се прилагат изискванията на съответния стандарт, те не се прилагат при преминаване за първи път към НСС, тъй като се отнасят за предприятия, които вече прилагат като счетоводна база тези стандарти.

Във встъпителния си баланс предприятието е задължено:

- да признае всички активи и пасиви, чието признаване се изисква от НСС, и да не признае такива активи и пасиви, които не се разрешават от тези стандарти (вж. табл. 3);

Таблица 3

Възможни комбинации за признаване на активите и пасивите

Обекти на отчитане	По МСС	По НСС
Активи	да	да
Пасиви	да	да
Активи	да	не
Пасиви	да	не
Активи	не	да
Пасиви	не	да

- да извърши прекласификация на позициите, които съгласно предходната си счетоводна база за финансова отчетност са били класифицирани като един вид актив, пасив или компонент на собствения капитал, но представляват различен вид актив, пасив или компонент на собствения капитал;

- да прилага правилата на НСС при оценяването на всички признати активи и пасиви.

В неразпределената печалба или ако е по-подходящо – в друга категория от собствения капитал, се отнасят на датата на преминаване към НСС възникналите корекции от преизчисления, признаване и други в резултат на различните счетоводните политики, които предприятието използва в своя встъпителен баланс по НСС, в сравнение с прилаганите в предходните финансови отчети.

При прилагането за първи път на НСС **не се променя ретроспективно** счетоводното отчитане, отнасящо се до:

- отписване на финансови активи и финансови пасиви, които са били отчетени в съответствие с предходната счетоводна база;

- приблизителните счетоводни оценки на предприятието на датата на преминаване към НСС трябва да са със същата стойност, която е определена съгласно досегашната счетоводна база за същата дата (след извършване на корекции с цел отразяване на разлики в счетоводната политика);

- преустановени дейности и преквалифицирането на активи като държани за продажба, съгласно МСФО 5 *Нетекучи активи, държани за продажба и преустановени дейности*;

- оценяване на неконтролиращото (малцинствено) участие.

Предприятията могат да **не извършват** преизчисления в съответствие с изискванията на Националните счетоводни стандарти при съставянето на първите си отчети, съответстващи на НСС, в следните случаи:

- бизнес комбинации, които са осъществени преди датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти;

- сделки с плащане на базата на акции, които са възникнали и уредени преди датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти;

- инвестиции в дъщерни и асоциирани предприятия; отсрочени данъци; договори за концесия, сключени преди датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти;

- преоценената стойност на активите, когато са били преоценявани по реда на МСС, може да се третира от предприятието като приета стойност към датата на преминаване към НСС;

- когато предприятието е избрало да оцени към датата на преминаване към НСС активи по справедлива стойност, за които това е разрешено от НСС, и да използва тази справедлива стойност като приета стойност към датата на преминаване към НСС;

- за съществуващите договори за лизинг е необходимо да се прецени дали отговарят на критериите за лизинг към датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти, а не към датата на сключване на договора;

- кумулативните курсови разлики от преизчисляване на всички чуждестранни дейности в чуждестранна валута се приемат за нула към датата на преминаване към НСС;

- когато в първоначалната цена на придобиване на имоти, машини и съоръжения е включена първоначална приблизителна оценка на разходите по демонтаж и отстраняване на обекта и възстановяване на площката, на която той е разположен, предприятие, прилагащо за първи път НСС, може да избере да извърши оценка на тези предполагаеми разходи към датата на преминаване към НСС, а не на датата, на която задължението е възникнало първоначално.

Предприятията следва да **оповестят** в първите си финансови отчети по НСС следната информация:

- как преминаването от Международните счетоводни стандарти към Националните счетоводни стандарти се отразява върху финансовото им състояние, финансовите резултати от дейността и паричните им потоци;

- данните, за които няма сравнителна информация в случаите, когато преизчисляването на встъпителния баланс и извършването на една или повече корекции, изисквани от настоящия стандарт, е невъзможно;

- когато предприятието не е съставяло и представяло финансови отчети за предходни периоди, то следва да оповести това обстоятелство.

Преминаването от МСС към НСС завършва с етапа „равнения”. Първите финансови отчети на предприятията, изготвени по реда на НСС, следва да включват:

- описание на същността на всяка промяна в счетоводната политика;
- равнения на собствения капитал, определен в съответствие с предходната счетоводна база, и собствения капитал, определен в съответствие с настоящия стандарт за датата на преминаване към НСС и за датата на последния годишен финансов отчет, съставен в съответствие с МСС. Предлага се (Свраков, Брезоева, Костов, Филипов & Милев, 2016, с. 732) използването на следната таблица:

Таблица 4

СЧЕТОВОДЕН БАЛАНС
към датата на преминаване от МСС към НСС – 31.12.2014 г.

Балансови групи и статии	Пояснение №	По реда на МСС (хил. лв.)	Корекции (хил. лв.)	По реда на НСС (хил. лв.)

Поясненията могат да се посочат като основания и да се запишат като счетоводни статии, например:

№ ... За капитализиране на актив, отчетен еднократно като текущ разход:
Дебит с/ка от гр. 21 *Дълготрайни нематериални активи*
Кредит с/ка 122 *Неразпределена печалба от минали години*

№ ... За начисляване на амортизация на признатия актив:
Дебит с/ка 122 *Неразпределена печалба от минали години*
Кредит ска 242 *Амортизация на дълготрайни нематериални активи*

Колоната „По реда на НСС” съдържа информация за встъпителния счетоводен баланс към 01.01.2015 г. Тя е необходима, за да може да се стигне до представяне на сравнима информация по реда на НСС след преизчисляване на финансовия резултат за 2015 г.

- равнение на печалбата или загубата, определена в съответствие с предходната счетоводна база, за последния период, в последния годишен финансов отчет, и печалбата или загубата, определена в съответствие с настоящия стандарт, за същия период. Това може да стане според Свраков и др. (2016, с. 733) с таблица 5.

Колоната „По реда на НСС” представлява отчета за приходите и разходите, който следва да се представи като съпоставима информация във финансовия отчет за 2016 г., който е изготвен по реда на НСС.

- въз основа на посочените по-горе равнения следва да се извърши равнение между капитала към датата на преминаване – 31.12.2014 г. и към края на последния отчетен период на прилагане на МСС – 31.12.2015 г. По този начин се осигурява начален баланс за първия финансов отчет, който ще се изготви по реда на НСС – 01.01.2016 г.;

- когато предприятието открие и коригира грешки, допуснати при прилагането на МСС, равненията, произтичащи от грешките, следва да се разграничат от промените в счетоводната политика.

Таблица 5

ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ
за годината, завършваща към 31.12.2015 г.

Приходи и разходи	Пояснение №	По реда на МСС (хил. лв.)	Корекции (хил. лв.)	По реда на НСС (хил. лв.)

В заключение може да се посочи, че новият СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* е без аналог в националната счетоводна практика и е предизвикателство пред голяма част от предприятията в страната. Те са изправени пред необходимостта да направят важен избор на приложимата от тях счетоводна база. Промяната на приложимите счетоводни стандарти е промяна в счетоводната политика, поради което е възможно, преходът от МСС към НСС да е придружен с данъчни ефекти, свързани с вече установен и обложен данъчен финансов резултат. Данъчното третиране на ефектите от промяна в счетоводната политика е уредено с общ текст в чл. 82 от ЗКПО. Може да се приеме, че за данъчни цели промяната на счетоводната политика е адекватна на промяната в счетоводната база. Предприятията следва да преценят възможните данъчни ефекти от преминаването към НСС.

Практиката през последните години показва, че повсеместното прилагане у нас на МСС не е целесъобразно. Преминаването на голям брой предприятия към НСС е по-правилното решение за бизнеса. Но настоящите НСС са опростен аналог на МСС от 2003 г. и не отразяват европейските изисквания, както това се заявява в ЗСч и в Постановление № 394 на МС от 30.12.2015 г., с което са приети изменените и допълнени НСС. Краткото време, което е дадено за еднократното преминаване от МСС към НСС и не особено сполучливият СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* допълнително затрудняват предприятията.

Насоките за прилагане на СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти* могат да се изследват в две направления

– по отношение на предприятията, които могат да го прилагат и по отношение на датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти. Съществува важно изискване на Закона за счетоводството в първото направление, на което следва да се обърне необходимото внимание. Предприятията, които ще се възползват от еднократното преминаване към прилагане на НСС по реда на новия ЗСч, никога повече не могат да променят счетоводната база за съставяне на финансовите си отчети. За тях няма да е приложимо правилото за еднократно преминаване по избор към прилагане на МСС*.

Микро-, малките и средните предприятия, които съставят финансовите си отчети за 2015 г. на база МСС и не се възползват от възможността за преминаване към НСС през 2016 г., запазват МСС като приложима счетоводна база и нямат право впоследствие да преминат към прилагане на НСС. Това произтича от разпоредбите на чл. 34, ал. 4 от новия ЗСч, който предвижда, че предприятие, което през един отчетен период е представило годишния си финансов отчет на базата на МСС, не може да прилага НСС.

Микро-, малките и средните предприятия, които съставят финансовите си отчети за 2015 г. на база на НСС, могат да изготвят финансовите си отчети за 2016 г. по избор на база НСС или МСС. В този случай са налице две възможности:

- През 2016 г. предприятието съставя финансовите си отчети на база на НСС. При тази хипотеза предприятието запазва правото си по реда на чл. 34, ал. 3 от ЗСч еднократно в бъдеще да премине по избор към прилагане на МСС, без право на последващо връщане към НСС (на основание чл. 34, ал. 4 от новия ЗСч).

- През 2016 г. предприятието изготвя финансовите си отчети на база на МСС. В този случай предприятието няма право впоследствие да премине към прилагане на НСС (по силата на чл. 34, ал. 4 от ЗСч).

Големите предприятия по новия ЗСч съставят годишните си финансови отчети за 2016 г. на база на МСС. Разпоредбата на чл. 34, ал. 2 от ЗСч (за съставяне на финансовите отчети на база НСС) по отношение на големите предприятия се прилага от 1 януари 2017 г.

Предприятия от обществен интерес, които престанат да бъдат такива предприятия, могат еднократно в първия следващ отчетен период, да променят приложимата си счетоводна база. Това означава, че когато предприятията преминат към някоя от четирите категории предприятия, те имат право да прилагат НСС, както всички останали предприятия, които не са от обществен интерес. В този случай също се прилага новият СС 42 *Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти*.

* С изключение на случаите, когато предприятията попаднат в обхвата на предприятията от обществен интерес, които задължително прилагат МСС.

Предприятията в производство по ликвидация или в несъстоятелност съставят годишните си финансови отчети на базата на национален счетоводен стандарт (чл. 35, ал. 1 от новия ЗСч).

Предприятията, които са юридически лица с нестопанска цел, независимо от категорията им по чл. 19 от ЗСч, съставят годишните си финансови отчети на базата на национален счетоводен стандарт (чл. 35, ал. 2 от новия ЗСч).

Като слабост на действащия ЗСч може да се посочи фактът, че той не посочва каква е приложимата счетоводна база за предприятия, които не отговарят на принципа за действащо предприятие, но не са в производство по ликвидация или несъстоятелност. Тези предприятия не са действащи и не могат да прилагат правилата на МСС или НСС, но за тях няма никакви разпоредби в ЗСч, което ще предизвика трудности, свързани с прилагането на счетоводния закон в практиката.

В чл. 34, ал. 5 от новия ЗСч напълно коректно е запазено изискването, консолидираните и междинните финансови отчети да се съставят на базата на счетоводните стандарти, въз основа на които се съставя годишният финансов отчет на предприятието, което съставя консолидирания или междинния финансов отчет. Целта е да се осигури съпоставимост на информацията, представена във финансовите отчети.

В практиката обаче може да възникне следната ситуация: *група*, в която има *поне едно предприятие от обществен интерес*, което не е предприятието майка. В този случай следва да се изготви консолидиран финансов отчет, независимо от категорията на групата. Законът не предписва специални правила и решаването на въпроса е оставено на предприятието майка, което има две възможности:

- годишните финансови отчети на цялата група да се изготвят на база МСС, за да се улесни консолидацията, тъй като консолидираният финансов отчет също се съставя на база МСС;

- годишният и консолидираният финансов отчет на предприятието майка се изготвят на база НСС, както и на останалите предприятия от групата, като информацията от годишния финансов отчет на предприятието от обществен интерес, изготвен на база МСС, се преработва за целите на консолидацията.

Сроковете за преминаване на предприятията от четирите категории към прилагане на НСС могат да се представят (Дурин и др., 2016, с. 567) в таблица 6.

Датата на преминаване към Националните счетоводни стандарти на предприятието е началото на най-ранния период, за който предприятието представя пълна сравнителна информация в съответствие с НСС, в първите си финансови отчети. Сравнителната информация за предходния отчетен период се представя за всички позиции, присъстващи във финансовите отчети, както и определена сравнителна и текстова информация. Цели се постигане на съпоставимост на информацията за годината, предхождаща

тази, в която предприятието прилага НСС. Възможно е да се представи сравнителна информация за повече от един сравним предходен период.

Таблица 6
Срокове за преминаване на предприятията към прилагане на НСС

№	Показатели	Категория на предприятието към 01.01.2016 г.	
		Микро-, малки и средни предприятия	Големи предприятия
1.	Приложима счетоводна база за 2015 г.	Международните счетоводни стандарти	Международните счетоводни стандарти
2.	Право на промяна на приложимата счетоводна база	Еднократно от 1 януари 2016 г.	Еднократно от 1 януари 2017 г.
3.	Дата на преминаване към НСС	1 януари 2015 г. (31 декември 2014 г.)	1 януари 2016 г. (31 декември 2015 г.)
4.	Дата на встъпителния баланс	1 януари 2015 г.	1 януари 2016 г.
5.	Приложима счетоводна база за 2016 г.	Националните счетоводни стандарти	Международните счетоводни стандарти
6.	Приложима счетоводна база за 2017 г.	Националните счетоводни стандарти	Националните счетоводни стандарти
7.	Първи годишен финансов отчет по НСС	31 декември 2016 г.	31 декември 2017 г.

Пример: *Предприятие прилага МСС от 01.01.2015 г. Съгласно Закона за счетоводството, в сила от 01.01.2016 г. предприятието попада в категорията на малките предприятия. Ръководството на предприятието взема решение да премине отново към прилагане на НСС от 01.01.2016 г. Последният годишен финансов отчет на предприятието по МСС е към 31.12.2015 г., а първият отчет по НСС следва да е към 31.12.2016 г. В този случай се нарушава съпоставимостта на данните:*

Таблица 7
Данните от финансовите отчети на предприятието не са съпоставими

Първи финансов отчет по НСС		Последен финансов отчет по МСС	
текуща година	предходна година	текуща година	предходна година
31.12.2016 г	31.12.2015 г	31.12.2015 г	31.12.2014 г.
НСС	МСС	МСС	МСС

Сравнимостта на първия финансов отчет по НСС може да се осигури, когато датата на преминаване е 01.01.2015 г., или това е финансовият отчет към 31.12.2014 г. Налага се, предприятието да преизчисли данните за предходната 2015 г. по реда на НСС, за да се постигне срав-

нимост с текущата 2016 г. Предварително следва да се подготвят началните салда към 01.01.2015 г. По този начин се постига съпоставимост на данните:

Таблица 8

Данните от финансовите отчети на предприятието са съпоставими

Първи финансов отчет по НСС		Последен финансов отчет по МСС	
текуща година	предходна година	текуща година	предходна година
31.12.2016 г.	31.12.2015 г.	31.12.2015 г.	31.12.2014 г.
НСС	НСС	МСС	МСС

В годишния финансов отчет на предприятието за 2016 г. следва да се оповести, че той е съставен на базата на НСС и е първи финансов отчет по правилата на тези стандарти. Всички преизчисления, които се налагат поради преминаването от МСС отново към НСС, се правят към 31.12.2014 г. Така се осигурява пълна съпоставимост на данните за отчетната 2016 г. с тези от сравнимата 2015 г.

В заключение може да се обобщи, че предоставеното право на избор чрез преходния режим на новия ЗСч е еднократно и се отнася само за 2016 г. Предоставената възможност за преминаване към прилагане на НСС е в сила за всички предприятия, които изготвят финансовите си отчети за 2015 г. на база на МСС, независимо дали прилагането на МСС е в съответствие с разпоредбите на Закона или е осъзнат избор на ръководството на предприятието.

Заклучение

Настоящата студия е посветена на счетоводното законодателство, което е в сила от 1 януари 2016 г. Вниманието е насочено към Закона за счетоводството, изменените и допълнени Национални счетоводни стандарти и новия СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти.

Последователно са изследвани постановки в тези нормативни актове, които имат съществено значение за тяхното прилагане. Направен е опит да се анализират норми в Закона за счетоводството, които имат противоречив характер и затрудняват тълкуването и разбирането им.

Интерпретирани са текстовете в изменените и допълнени НСС. Установени са и са посочени някои противоречия и липсата на съгласуваност между закона и НСС, от една страна, и от друга – в системата на самите счетоводни стандарти.

Разгледани са акцентите, свързани със СС 42 Прилагане за първи път на Националните счетоводни стандарти: причините за разработва-

нето и приемането на подобен стандарт и насоките и възможностите за прилагането му.

В студията са изследвани и анализирани основни моменти в новото счетоводно законодателство, без претенции за пълнота и изчерпателност в тази насока. Проблемите, съпътстващи неговото прилагане, навярно ще намерят подобаващо изследване и разработване и в други публикации.

Използвани източници

- Божков, В., Симеонова, Р. & Кузманова, Г. (2015). *Счетоводни концепции и стандарти за финансово отчитане. [Учебно пособие за дистанционно обучение]*. Свищов: АИ „Ценов”.
- Директива 2013/34/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 26 юни 2013 година. (2013, юни 29). *Официален вестник на ЕС, L (182), 19-76.*
- Дурин, С., Брезоева, Б., Бонев, Ж., Златков, И., Симов, И., Димитрова, М., ... Българенска, С. (2016). *Национални счетоводни стандарти 2016 г.* София: Български законник.
- Закон за счетоводството. (2001, ноември 16). *Държавен вестник, 98, 2-9.*
- Закон за счетоводството. (2015, декември 8). *Държавен вестник, 95, 18-35.*
- Международни стандарти за финансово отчитане. Част А. Част Б.* (2012). София: ИДЕС.
- Постановление № 394 от 30 декември 2015 г. за изменение и допълнение на Националните стандарти за финансови отчети за малки и средни предприятия, приети с Постановление № 46 на Министерския съвет от 2005 г. (обн., ДВ, бр. 30 от 07.04.2005 г.; изм. и доп., бр. 86 от 26.10.2007 г.). (2016, януари 12). *Държавен вестник, 3, 119-135.*
- Регламент (ЕО) № 1136/2009 на Комисията от 25 ноември 2009 година за изменение на Регламент (ЕО) № 1126/2008 за приемане на някои международни счетоводни стандарти в съответствие с Регламент (ЕО) № 1606/2002 на Европейския парламент и на Съвета във връзка с Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 1. (2009, ноември 26). *Официален вестник на ЕС, L (311), 6-20.*
- Свраков, А., Брезоева, Б., Костов, Б., Филипов, В. & Милев, С. (2016). *Ново счетоводно законодателство. Кн. 2. Национални счетоводни стандарти в сила от 2016 година.* София: Труд и право.
- Филипов, В. (2015). *Ново счетоводно законодателство. Кн. 1. Закон за счетоводството в сила от 2016 година.* София: Труд и право.